

A. I. Nº - 206830.0001/04-5
AUTUADO - COMAPEL COMÉRCIO INDÚSTRIA E AGRICULTURA LTDA.
AUTUANTE - LUIS CARLOS BRITO REIS NABUCO
ORIGEM - INFAS SANTO ANTONIO DE JESUS
INTERNET - 24. 02. 2005

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0040-04/05

EMENTA: ICMS. 1. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A permanência no passivo de obrigações inexistentes indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, salvo se o sujeito passivo comprove a presunção. Infração elidida em parte. 2. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS. A legislação tributária prevê o estorno proporcional do crédito fiscal, relativo às aquisições de material de embalagem, energia elétrica e serviços de comunicação, às saídas tributadas e não tributadas (seja por isenção, não incidência ou substituição tributária). 3. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. MULTA. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade quanto ao item 2 da autuação. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2004, cobra ICMS no valor de R\$63.813,31 acrescido das multas de 70% e 60%, mais a multa no valor de R\$240,00, pelas seguintes infrações apuradas:

1. Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, conforme levantamento da Conta de Fornecedores, Intimação para comprovação do saldo remanescente e fotocópia do Balanço Patrimonial do exercício de 2000 – R\$49.602,01;
2. Falta do estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. Refere-se a estorno de crédito fiscal a menor, decorrente da não inclusão das mercadorias outras no cálculo do seu estorno pelas aquisições de serviços de comunicação e energia elétrica, contrariando o disposto no parágrafo 1º inciso II do art. 93, parágrafo 1º do art. 100 e art. 97 alínea b do RICMS/97 (exercícios de 1999 e 2000) – R\$14.211,30;
3. Deixou de apresentar livros fiscais, quando regularmente intimado. Referente ao Livro de Registro de Inventário dos exercícios de 1999 e 2000, não tendo atendido às intimações datadas de 09/01/2004 e 19/03/2004. Multa no valor de R\$240,00.

Impugnando o lançamento fiscal (fls. 32/54), através de advogados legalmente constituído, o autuado apresentou-se como uma empresa com existência de mais de 25 anos, operando no ramo de materiais para construção e produtos agropecuários, sobretudo distribuindo cimento fabricado pela COMPANHIA MATERIAIS SULFUROSOS - MATSULFUR, tintas fabricadas pela TINTAS CORAL LTDA, telhas, blocos e tijolos fabricados pela CECRISA, dentre outros. Que em todo este período jamais

havia ocorrido uma única autuação ou execução fiscal, por parte do Fisco Municipal, Estadual ou Federal, o que demonstrava sua lisura e correção na forma de trabalhar.

Em seguida, ressaltou que a maior parte de suas mercadorias tem o pagamento do ICMS antecipado, haja vista que 80% do seu faturamento advém da venda de cimento, tintas, telhas, tijolos, dentre outros materiais de construção, que se encontram arroladas no art. 353, II, 14, 15 e 16, do RICMS/97. Por isto, antes de adentrar ao mérito das acusações, abordou a questão do regime da substituição tributária, a definindo, que disse ser, na verdade, um artifício legal criado com o fito de estancar a sonegação do ICMS e também, de facilitar os trabalhos da fiscalização do Estado. Após tais comentários, entendeu que como as mercadorias comercializadas são praticamente todas enquadradas no regime da substituição tributária, deixava de ser contribuinte do ICMS, passando a ser substituído pelo substituto.

Atacando o item 1 da autuação, observou que se tratava de presunção *juris tantum*, podendo ser elidida mediante prova em contrário do contribuinte. O fisco havia apurado uma diferença de R\$291.776,52 no Balanço Patrimonial de 2000, através da conta “Fornecedores”. Este tipo de auditoria, afirmou, era demasiadamente prejudicial à empresa, uma vez que, como se observa no próprio relatório da fiscalização, a maior parte deles retinha o ICMS na primeira operação. Juntou ao PAF cópias de notas fiscais de alguns dos seus fornecedores, os indicando, para demonstrar, por amostragem, o seu argumento, ou seja, o ICMS era recolhido com ou sem a realização da venda posterior, não havendo, portanto, nenhum débito da empresa com o Fisco Estadual, independentemente da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes. Ademais, continuou, ao rever a sua contabilidade, encontrou a comprovação do pagamento de mercadorias, através de cheques, que não haviam sido lançados e baixados na contabilidade por erro, anexando cópias dos mesmos. Nesta demonstração, afiançou que o valor pago não contabilizado havia sido na ordem de R\$222.964,18 (R\$197.622,12 foram pagos à Tintas Coral e R\$25.342,06 à Armazém Agropecuária Carlos Cezar Pereira da Silva), o que diminuía a base de cálculo da autuação para R\$68.812,34. E que no caso das Tintas Coral, o imposto havia sido recolhido antecipadamente, inexistindo débito tributário de natureza principal. No caso, a irregularidade seria tão somente de descumprimento de uma obrigação acessória, pois, como argumentou, a presunção havia sido elidida. Nesta linha de raciocínio, discorreu sobre a definição legal da obrigação principal e acessória.

Disse, ainda, que a comprovação do que alegava ficaria evidente se a fiscalização fosse realizada através do estoque e dos livros de entrada e saída de mercadoria, pois haveria a identificação através das notas fiscais o destaque do imposto substituído, nos termos do art. 359 do RICMS/97.

No mais, cumpria a este Conselho corrigir esta distorção, admitindo a comprovação agora possível, que se completaria com a juntada dos documentos micro-filmados, visto que a administração pública é totalmente vinculada à Lei.

Requereru com base no § 8º do art. 42 da Lei 7.014/96 a dispensa ou redução de multa concernente a infração de obrigação principal, por equidade.

Quanto ao segundo item, inicialmente requereu a sua nulidade em face do erro no enquadramento legal, apontado pelo autuante, pois dificultou a sua defesa, pois consta no auto que foi descumprido o parágrafo 1º, inciso II do art. 93, parágrafo 1º do art. 100 e art. 97 alínea b do RICMS/97. Entretanto, o art. 97 possui treze incisos sendo que cinco deles possuem alíneas "b", o que inviabilizava a sua ampla defesa. Entendeu que este Colegiado deveria ou decretar a nulidade do lançamento ou corrigir este enquadramento legal, reabrindo, em seguida, seu prazo de defesa.

No mérito, com base no art. 93, II, § 1º, II, do RICMS/97 afirmou que a empresa goza do direito de estornar os valores pagos a título de ICMS nas contas de energia elétrica e comunicação, desde que obedeça a proporcionalidade entre o creditamento e o valor das operações de saída isentas ou não tributadas, conforme o Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo - A, vigente à época, que rigorosamente obedecia, ou seja, abatia os valores das operações isentas ou não

tributadas, considerando como total das saídas, as operações nas quais não havia pagamento do imposto por substituição tributária.

Afirmou que a grande diferença entre os valores considerados nas operações de saída pelo fiscal e pela empresa era exatamente porque mais 80% das suas operações se constituíram com mercadorias sujeitas a substituição tributária, que as entendeu não serem mercadorias isentas ou não tributadas e sim “desoneradas” do imposto nas operações internas subsequentes conforme mandamento do art. 356, do já citado Regulamento. Neste sentido fez toda a sua exposição para declarar que “a norma é clara: o contribuinte tem o direito de creditar ao imposto pago com energia elétrica e comunicação; deve ele respeitar a proporcionalidade entre as saídas tributadas e as isentas ou não tributadas; as saídas das mercadorias da empresa que obedecem o regime do 353 não entram nesse cálculo, (substituído), haja vista que não são operações consideradas isentas ou não tributadas, e sim operações desoneradas cuja obrigação principal, é satisfeita por um contribuinte substituto.”

Quanto ao item 3, reconheceu que não apresentou o Livro de Registro de Inventário dos exercícios 1999 e 2000, contudo não se tratou de qualquer artifício para dificultar o trabalho da fiscalização, mas sim em face de problemas organizacionais entre a empresa e a contabilidade, inexistindo dolo ou fraude. Requereu o cancelamento ou a sua redução com base no art. 42, §§ 7º e 8º, da Lei nº 7.014/96.

Em seguida, insurgiu-se contra as multas aplicadas, as entendendo excessivas em face na inexistência de dolo, fraude ou simulação, tampouco inexistindo pagamento a menor de ICMS e sim apenas de descumprimentos de obrigações de natureza acessória. Discorreu ao redor do tema, trazendo ensinamentos de juristas e decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

Por fim requereu:

1. Quanto à primeira autuação, que fossem abatidos da base de cálculo os valores comprovadamente pagos e não lançados na contabilidade, com a cominação de pena de multa fixa, pelo descumprimento da obrigação acessória. Na eventualidade de não se poder atender ao seu pleito anterior, que fosse desconsiderada a forma como realizada a autuação, para determinar a realização de outra auditoria, através do controle de estoque e dos livros de entrada e saída de mercadoria.
2. Em relação à segunda autuação, fosse admitida a forma do cálculo efetuado pela empresa, determinando a anulação da mesma, haja vista que ele tem o direito a se creditar do imposto pago com energia elétrica e comunicação, pois respeitou a proporcionalidade entre as saídas tributadas e as isentas ou não tributadas.
3. Fosse reduzida ou cancelada a terceira infração pela inexistência de dolo ou fraude, tampouco pela falta de recolhimento do imposto.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 177/179) entendendo que o fato da maioria dos fornecedores da empresa, constante do levantamento da Conta Fornecedor, comercializarem mercadorias sujeitas a retenção do ICMS não torna o resultado da fiscalização das contas do passivo prejudicial ao contribuinte, pois o imposto pago pelo autuado a título de substituição tributária apenas desonera do ICMS das operações subsequentes, não elidindo a presunção de que a manutenção no passivo de obrigações já pagas se deu pela falta de registro de operações tributáveis cujas receitas serviram para liquidar os títulos pagos e não baixados na escrita contábil.

Afirmou que a alegação de que títulos no valor total de R\$222.964,18 foram liquidados através de pagamentos com cheques durante o exercício de 2000, e que por erro não foram contabilizados, era uma prova incontestável da infração. Atribuir-se a simples erro a não contabilização de dezenas de cheques de somente uma conta bancária, que serviram para liquidar dezenas de títulos de apenas duas empresas, em valores tão elevados, não lhe pareceu aceitável, principalmente pelo fato do contribuinte ter dito a oportunidade de realizar balanços dos exercícios de 2001, 2002 e 2003, e somente em 2004, com a autuação, ter descoberto o equívoco.

Disse ser contraditória a afirmação do impugnante de que o fisco poderia verificar a inexistência de débitos de ICMS realizando auditoria de estoques, na medida em que a infração 3 foi justamente pela falta de apresentação do Livro Registro de Inventário do período fiscalizado, o que tornou inexistente a realização de tal roteiro de Auditoria, restando apenas as alternativas de Auditoria de Caixa e Auditoria de Passivo.

Ressaltou, em seguida, que o autuado não apresentou as cópias das duplicatas relacionadas, nem cópia da conta Banco do Livro Razão, tendo erroneamente incluído as parcelas de juros no montante das duplicatas pagas ao fornecedor Tintas Coral Ltda (fl. 110), quando o montante do passivo a comprovar refere-se a valores históricos.

Em relação ao pedido de nulidade argüido pelo defensor em relação ao item 2 do Auto de Infração, afirmou que a infração encontrava-se devidamente enquadrada, sendo citado o art. 97, alínea "b", do RICMS/97 apenas como uma complementação. Este fato não havia ocasionado qualquer prejuízo para a defesa do contribuinte, já que ficou claro tratar-se da inclusão de mercadorias "outras" no cálculo do estorno de crédito fiscal, tendo por engano deixado de citar o inciso IV do art. 97.

Prossegui registrando que a substituição ou antecipação tributária encerra a fase de tributação, inexistindo a partir do pagamento do imposto qualquer débito ou crédito fiscal decorrente da operação subsequente. Que decisões desse Conselho têm reiteradas vezes reconhecido a procedência de autuações decorrentes da falta de inclusão das mercadorias outras no cálculo do estorno, a exemplo do Acórdão 0026-11/03 da Primeira Câmara de Julgamento Fiscal e Acórdão CS 0045-21/03 da Câmara Superior.

Por fim, no que dizia respeito à infração 3, entendeu que ficou claramente demonstrado que o não atendimento das Intimações relativas à apresentação do Livro Registro de Inventário de 1999 e 2000 dificultou os trabalhos da fiscalização, impossibilitando, inclusive, a realização do roteiro de estoque sugerido pela autuada na sua defesa quanto à Infração 1.

Requeru a total procedência da autuação.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, em razão da alegação de defesa de que 80% de suas transações comerciais estavam sujeitas ao regime da substituição tributária, decidiu enviar os autos à Assessoria Técnica deste CONSEF para que, com base no demonstrativo da Conta "Mercadorias" da empresa autuada, informasse qual o percentual das aquisições de mercadorias tributadas, isentas e enquadradas no regime da substituição tributária em relação ao total destas aquisições (fl. 182).

Através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 231, foi informado que no exercício de 2000 o contribuinte do total das mercadorias, adquiriu 23,38% de mercadorias tributadas, 4,62% de isentas e 72% de mercadorias "outras" (fls. 185/187).

O autuante, em sua manifestação (fl. 217), informou que não procedeu a proporcionalidade tendo em vista falta de respaldo legal para tanto.

O autuado (fls. 238/240), com base no parecer acima mencionado, o entendeu com ratificador de suas alegações defensivas quanto ao fato da maior parte de suas aquisições de mercadorias se encontra sob o manto do regime da substituição tributária.

VOTO

O autuado levantou questão preliminar de nulidade à ação fiscal relativa à infração 2 do presente Auto de Infração, que devo inicialmente me pronunciar. Disse ele em face do erro no enquadramento legal apontado pelo autuante quanto ao art. 97, do RICMS/97, foi cerceado seu direito de defesa. De fato não foi incluído, no corpo do Auto de Infração o inciso IV do art. 97 do citado regulamento, porém este fato não ocasionou qualquer prejuízo para a defesa do contribuinte, pois a descrição dos fatos foi clara em apontar que a autuação decorreu da inclusão de mercadorias "outras" no cálculo do estorno de crédito fiscal. Em sendo assim, não acolho esta preliminar.

A autuação da infração 1 do presente Auto de Infração decorreu da identificação de omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes no exercício findo em 31/12/2000. Ou seja, a empresa efetuou pagamentos de duplicatas e não as contabilizou, fazendo com que os valores permanecessem como ainda pendentes. Assim, o art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 determina, como presunção da ocorrência de operações mercantis tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que a escrituração apresentar saldo credor de caixa, suprimento de caixa de origem não comprovada, manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como as entradas de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, salvo se o contribuinte provar o contrário, precisamente, o ônus da prova em desconstituir a presunção é do sujeito passivo (presunção *juris tantum*).

Isto posto, no Balanço Patrimonial do citado exercício, a empresa lançou, na conta Passivo/Fornecedores, o valor de R\$1.910.732,07, como obrigações a serem pagas no exercício seguinte. O autuante realizou levantamento, por cada fornecedor, constatando uma diferença de R\$291.776,52 como obrigações não comprovadas pelo contribuinte como não quitadas.

O autuado trouxe como razão de defesa inicial, que na substituição tributária, pelo motivo do fato gerador do imposto ocorrer antes da circulação da mercadoria, a operação subsequente era desonerada do tributo, estando excluída a responsabilidade do contribuinte substituído quanto ao seu recolhimento, com base no art. 128 do CTN. Em seguida apresentou mais dois argumentos:

1. que 80% de suas aquisições eram de mercadorias enquadradas na substituição tributária, ensejando uma saída não tributada;
2. houve erro na sua contabilidade, sendo que a maioria das aquisições havia sido quitada.

Respondendo ao primeiro questionamento do impugnante, não comungo com seu entendimento em relação às mercadorias enquadradas na substituição tributária. Mercadorias com imposto recolhido através do regime da substituição tributária não são isentas nem não-tributáveis. São mercadorias consideradas “outras”, uma vez que a fase de tributação já se encontre encerrada nas operações subsequentes. No caso, não se pode se falar em “desoneração” do tributo. Elas são tributadas, apenas em fase anterior. E, no caso específico da lide, ser o autuado, ou não, contribuinte substituto ou substituído não faz parte da questão. O que se discute não é a exigência de imposto por substituição tributária, mas sim, o imposto devido por saídas tributáveis em que o autuado figura como sujeito passivo.

Quanto ao segundo argumento, foi solicitado à ASTEC deste Colegiado que fosse verificado qual era, realmente, o percentual das aquisições de mercadorias tributadas, isentas e sujeitas ao regime de substituição. Ficou comprovado que destas aquisições 23,38% foram de mercadorias tributadas, 4,62% de isentas e 72% de mercadorias “outras”. Com esta situação, transcrevo parte do voto do nobre relator da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Ciro Roberto Seifert no Acórdão nº 0279-11/03 para embasar minha decisão.

.....

Já me manifestei em casos semelhantes, conforme Acórdãos nº 2170-12/01, da 2ª CJF, e 0139-21/02, da Câmara Superior, e concluí que, sendo o faturamento do contribuinte, comprovadamente, decorrente de saídas de mercadorias isentas, não tributadas ou com o imposto pago por substituição ou antecipação tributária, o levantamento de caixa, para apurar omissão de saída por presunção, neste caso, é um método de auditoria totalmente inadequado, porque a presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente na saída das mercadorias, e, em razão do encerramento da fase de tributação ou ausência de imposto a recolher, isto não é possível, pois implicaria em bitributação ou tributação indevida, e fui mais longe, não haveria nem como se falar em utilizar uma possível proporcionalidade, visto que o lançamento de ofício para exigência de

tributo deve ser preciso, e proporcionalidade implica em estimativa, o que geraria incerteza no montante do débito.

Ocorre que o recorrente não logrou êxito em demonstrar, numericamente, que o seu faturamento é composto de saídas de mercadorias isentas, não tributadas ou com o imposto pago por substituição ou antecipação tributária, pois os demonstrativos existentes nos autos que poderiam atestar este faturamento (fls. 34,35,85 e 86) apontam o sentido contrário, qual seja, a existência, em estoque, de mercadorias sujeitas à tributação em volume considerável.

Nesta situação, como a diligência fiscal provou que parte considerável do faturamento da empresa não se constitui em mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, não posso dar sustentação ao argumento defensivo.

Quanto ao terceiro argumento do sujeito passivo, provado ter ele razão. Aos autos foram acostadas cópias de notas fiscais, de extratos bancários e de cópias de cheques, comprovando, cabalmente, que houve erro de contabilização no balanço patrimonial da empresa (fls. 72/172). Da base de cálculo apurada (R\$291.776,52), não foi contabilizado o valor de R\$197.622,12 pago à Tintas Coral e de R\$25.342,06, pagos ao Armazém Agropecuária Carlos Cesar Pereira da Silva, perfazendo um total de R\$222.964,18 e diminuindo a base de cálculo da autuação para R\$68.812,34.

No mais, quanto ao entendimento do impugnante de que a irregularidade seria tão somente de descumprimento de uma obrigação acessória, conforme decisão exposta não posso concordar, nem atender ao pleito de que fosse anulada para refazimento da fiscalização com base em outra auditoria fiscal, como exemplos: do controle de estoque e dos livros de entrada e saída de mercadoria.

Por fim e em relação ao seu pedido de dispensa ou redução da multa aplicada por equidade e com base no § 8º do art. 42 da Lei 7.014/96, é situação que aqui não pode ser aventada.

Mantenho parcialmente a autuação no valor de R\$11.698,09 (17% de R\$68.812,34).

A infração 2 trata da falta do estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. Refere-se a estorno de crédito fiscal a menor, decorrente da não inclusão das mercadorias “outras” no cálculo deste, contrariando o disposto no art. 93, § 1º, II, art. 100, § 1º e art. 97, IV, “b” do RICMS/97 nos exercícios de 1999 e 2000.

O argumento de defesa foi todo calcado no fato de que as mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária não poderiam ser incluídas neste estorno de crédito fiscal, desde que obedeça a proporcionalidade entre o creditamento e o valor das operações isentas ou não tributadas, conforme o Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), que rigorosamente seguia.

A Câmara Superior deste Colegiado já se manifestou sobre a matéria, através do Acórdão CS Nº 0045-21/03, o qual transcrevo:

Antes de adentrarmos ao estorno do crédito fiscal, objeto desta lide, é necessário que se defina o que significa a apuração do imposto mediante o regime de substituição ou antecipação tributária, que difere da sistemática de débitos e créditos, do regime normal de apuração.

Em ambos, o pagamento do imposto é feito abrangendo os valores de ICMS que incidiriam nas etapas subsequentes – a única diferença está em a quem é atribuída à responsabilidade pelo seu lançamento e recolhimento, se ao substituto tributário ou se ao contribuinte de direito – e encerra a fase de tributação, nada mais sendo exigido pelo Estado, mesmo que o produto venha a ser vendido por preço superior à base de cálculo da substituição ou antecipação tributária.

Esta é a regra contida no art. 356, do RICMS/97:

“Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias,

sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.”

Da mesma forma, se na etapa subsequente a mercadoria for vendida por valor inferior à base de cálculo da substituição ou antecipação tributária, não é possível a restituição do imposto pago supostamente a mais.

O Tribunal Pleno, do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.851-4 Alagoas, que teve com Requerente a Confederação Nacional do Comércio – CNC, e como Requeridos o Governador do Estado de Alagoas, o Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários Estaduais de Fazenda, Finanças ou Tributação (entre eles figura o Estado da Bahia), e como objeto a alegação de inconstitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97 (este Convênio visou harmonizar procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar n.º 87/96), que reza que não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar n.º 87/96, tendo como relator o Ministro Ilmar Galvão, declarou a constitucionalidade deste dispositivo.

Transcrevo o voto do relator da decisão mencionada:

“Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, INC. 2º).

Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar.

A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu do critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.

A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal com a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.”

Está claro, até o momento, que a substituição ou antecipação tributária encerram a fase de tributação, inexistindo, a partir do pagamento (único) do tributo, qualquer débito ou crédito fiscal decorrente de operação subsequente.

O RICMS/97, no seu art. 97, “b”, veda expressamente ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto, quando a operação de aquisição ou a prestação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas.

Já o art. 100, I, do mesmo RICMS determina que o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, quando as mercadorias ou os serviços forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço.

É exatamente o que ocorre na atividade do contribuinte recorrente (supermercado), pois as aquisições de material de embalagem, energia elétrica e comunicação (as duas últimas, somente no período em que geraram direito ao crédito fiscal), cujo crédito fiscal foi apropriado, se presta a realizar operações subsequentes tanto tributadas como não tributadas.

Neste caso, o art. § 1º, II, do art. 93, do RICMS/97, prevê que a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto.

O § 1º, do art. 100, acima, por sua vez, determina que, tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização de mercadorias ou serviços cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas, o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional, relativamente às mercadorias, materiais de embalagem, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados.

Da inteleção dos dispositivos legais citados e da jurisprudência mencionada, e considerando que não existe qualquer tributação, em operação ou prestação subsequente, quando a mercadoria houver sido objeto de substituição ou antecipação tributária, o crédito fiscal sobre estas mercadorias não é admitido, e sobre material de embalagem, energia elétrica e comunicação, somente é admitido de forma proporcional às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto.

Como em supermercados é impossível se conhecer, antecipadamente, qual o valor das saídas tributadas e das não tributadas (seja por isenção, não incidência ou substituição tributária), o estorno do crédito fiscal deve ser efetuado, também de forma proporcional, consoante o comando inserto no mencionado § 1º, do art. 100, do RICMS/97.

Concluo que a Decisão recorrida está perfeita, não carecendo de qualquer reparo, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Especial apresentado pelo autuado, para homologá-la.

Diante desta decisão da Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, a ação fiscal é subsistente.

A infração 3 diz respeito à falta de apresentar o livro Registro de Inventário, quando regularmente intimado. O autuante aplicou multa por cada exercício (1999 e 2000). O autuado reconheceu esta falta de apresentação. Apenas entendendo que como não houve qualquer artifício para dificultar o trabalho da fiscalização, requereu o cancelamento ou a sua redução com base no art. 42, §§ 7º e 8º, da Lei nº 7.014/96. No caso, existiu sim, embaraço à fiscalização, não podendo ser aceito o pedido de cancelamento. Houve duas intimações para que o impugnante apresentasse o livro Registro de Inventário. No caso a aplicação da multa está correta, com base no art. 42, XX, “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, com redação vigente à época da autuação. Infração mantida no valor de R\$240,00.

Finalmente, em relação à insubordinação da defesa quanto aos percentuais das multas aplicadas, eles estão determinadas na Lei nº 7.014/96.

Voto pela procedência em parte da autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206830.0001/04-5**, lavrado contra **COMAPEL COMÉRCIO INDÚSTRIA E AGRICULTURA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$25.909,39**, sendo R\$13.346,26, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios, e R\$ 12.563,13, acrescido das multas de 70% sobre o valor de R\$11.698,09 e de 60% sobre o valor de R\$865,04, previstas nos incisos III e VII, “b”, do mesmo artigo e lei citados, com os acréscimos legais, mais a multa no valor de **R\$240,00**, prevista no art. 42, XX, “a” e “b” do mesmo Diploma Legal.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de fevereiro de 2005.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA- JULGADOR